

# A TRIBUTAÇÃO SOBRE BENS IMÓVEIS: UM ESTUDO SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DO IPTU EM FACE DO DIREITO À MORADIA DA POPULAÇÃO DE BAIXA RENDA.

Thiago Custodio Dias <sup>1</sup>  
Alexandre Sormani <sup>2</sup>  
Natureza do Trabalho <sup>3</sup>

## RESUMO

O presente trabalho visa estudar a relação de constitucionalidade do imposto de propriedade predial e territorial urbana em detrimento dos direitos fundamentais de propriedade e de moradia garantidos na Constituição de 1988, levando-se em conta que no presente diploma constitucional a proteção do ser humano é tida como princípio fundamental do nosso Estado Democrático de Direito, em decorrência do princípio da dignidade da pessoa humana. Posto isto, em concomitância da análise acerca dessa constitucionalidade procura-se verificar sobre a possibilidade da retirada do referido imposto do ordenamento jurídico constitucional e infraconstitucional brasileiro e considerar possíveis benefícios ou malefícios que poderão advir dessa atitude. E sendo a dignidade da pessoa humana um dos pilares da Constituição, que para a sua consecução se fez necessário o estabelecimento de direitos fundamentais como: os direitos de propriedade e de moradia para o ser humano, e em paralelo com desenvolvimento do Estado se fez necessário uma arrecadação para a sua sobrevivência, a qual incide em diversos campos da nossa vida, buscou-se assim uma elucidação sobre o debate proposto através de referenciais bibliográficos e jurisprudências. Ao final concluiu-se que o tributo ao ser analisado pelas doutrinas e jurisprudências que o cercam pode ser considerado inconstitucional dentro da perspectiva proposta.

**Palavras-chave:** Estado. Constituição. Propriedade. Tributário. IPTU.

**SUMÁRIO:** INTRODUÇÃO, 1 CONCEPÇÃO DE ESTADO: PODER CONSTITUINTE, CONTRATO SOCIAL E CONSTITUIÇÃO, 1.1 O Direito Constitucional Brasileiro, 1.2 A Doutrina de Otto Bachof, 1.3 As Teorias Monista e Dualista como Fundamento Para a Teoria de Otto Bachof. 2 DIREITO DE PROPRIEDADE, DIREITO DE MORADIA, DIREITOS FUNDAMENTAIS E DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA. 3 DIREITO TRIBUTÁRIO, 3.1 Princípio da Capacidade Contributiva, 3.2 Princípio do Não Confisco, 3.3 Imposto de Propriedade Predial Territorial Urbana, CONCLUSÃO, REFERÊNCIAS.

## INTRODUÇÃO

A Constituição, instrumento jurídico necessário para se criar a personalidade estatal e para a validade do ordenamento jurídico, bem como para a sua criação, por vezes pode ser

---

<sup>1</sup> Aluno do Curso de Direito da Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha, Marília, São Paulo;

<sup>2</sup> Professor Mestre, do Curso de Direito da Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha, Marília - São Paulo.

<sup>3</sup> Trabalho de Conclusão de Curso em Direito apresentado à Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha, Mantenedora do Centro universitário Eurípides de Marília, para obtenção do grau de bacharel em Direito.

substituída por vontade política ou por necessidades de readequação com a realidade social operada dentro de um Estado, o que em tese pode criar divergências no ordenamento, devendo ocorrer uma readequação de todo o ordenamento jurídico vigente na Constituição anterior com a que passar a ter vigência. É o que ocorreu dentro do Estado brasileiro por algumas vezes.

A Constituição de 1988 com supedâneo nos artigos 32 a 34 do Código Tributário Nacional, este sancionado sob a égide da Constituição de 1946, instituiu o Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e atribuiu competência para os municípios instituírem e cobrarem o imposto sobre a referida propriedade através do seu artigo 156, inciso I. Porém, o mesmo diploma constitucional no seu artigo 5º, *caput*, e inciso XXII traz o direito de propriedade para todos os brasileiros e estrangeiros residentes no País, que por sua vez tem vínculo com o artigo 6º que garante o direito social de moradia.

Ainda dentro da Carta de 1988, o legislador constituinte impôs ao Estado brasileiro como fundamento o princípio da dignidade humana, devendo este ser observado nas relações estatais com o seu povo. Com isto, alega-se a possibilidade de um conflito entre as normas constitucionais, que já conta com precedente doutrinário na esfera internacional.

Dessa forma, chega-se a conclusão de que estamos diante de um conflito dentro da Constituição, ao observamos a garantia de um direito, notadamente considerado como natural, que sofre com a exigência de imposto, assim limitando-o além de sua condicionante constitucional. Constituição essa que foi intitulada de Constituição cidadã, onde, em determinados casos, garante privilégios ao ser humano em detrimento de si enquanto Estado.

Entretanto, dentro do âmbito jurisprudencial brasileiro, nesse ponto, o imposto não foi submetido a julgamento e dentro do âmbito doutrinário ainda carece de desenvolvimento do tema, ficando restrito em ambos os casos a progressividade da alíquota do referido imposto.

Portanto, além das bases jurisprudenciais, legais e doutrinárias para a elaboração deste estudo, contou-se também com dados estatísticos aplicados sobre o imposto para, ao final, concluir se o imposto é constitucional, ou carece de constitucionalidade.

## **1 CONCEPÇÃO DE ESTADO: PODER CONSTITUINTE, CONTRATO SOCIAL E CONSTITUIÇÃO.**

O estudo sobre o conceito de Estado deve abranger concomitantemente o estudo da evolução histórica da sociedade, que de acordo com a doutrina publicista, está inserida no conceito de povo, elemento constituinte do Estado conjuntamente com a soberania e o território.

O Estado, como dito acima, se forma sobre a tríade: povo, território e soberania. Importante ressaltar que Estado e Nação são conceitos distintos e, em sua obra, Maluf (1999, p. 15-16) afirma que a subjetividade está presente no conceito de Nação enquanto no conceito de Estado está presente a objetividade, porém, como veremos adiante, o conceito de Nação que se faz visto pela nacionalidade precede o conceito de Estado. Portanto, podemos dizer que dentro do conceito de Estado presente está o conceito de Nação e, por conseguinte o homem se faz presente. Portanto, pode-se dizer que o homem não é só parte do Estado como é o próprio Estado.

Entretanto, nesse movimento de digressão para o entendimento da formação atual do Estado, necessário se faz levar em consideração o entendimento de Engels (1997, p. 21-28) baseado em Morgan (1818 – 1881), que a evolução do Estado se consubstanciou, como o entendemos atualmente, devido à transição da vida nômade do homem para o estabelecimento da vida em comunidade, o que se deu pela capacidade tecnológica, que na época era voltada para a cultura agrícola indo até o desenvolvimento de objetos que se faziam necessários à época, habilidade que se mantém até o presente.

Ademais, em concomitância com essa transição do nomadismo do homem para a vida em comunidade, outro fator que também influenciou para a formação do Estado foi a elevação da taxa de natalidade, que levou ao crescimento populacional, demandando instituir uma ordem, e nessa razão assevera-se, portanto, que a busca do bem comum pelo homem fez com que a sociedade surgisse e paulatinamente com o crescimento das cidades surgiu o Estado.

Nesse mesmo sentido, Aristóteles (1960, p. 14), nos ensina que há o entendimento de que o homem não nasceu para viver a vida solitária, mas sim para viver em comunhão com seus pares, como se pode observar:

É evidente, pois que a cidade faz parte das coisas da natureza, que o homem é naturalmente um animal político, destinado a viver em sociedade, e que aquele que, por instinto, e não porque qualquer circunstância o inibe, deixa de fazer parte de uma cidade, é um ser vil ou superior ao homem.  
(ARISTÓTELES, 1960, p. 14)

Com base no transcrito, Dallari (2011, p. 22), em sua obra, nos ensina que assim surge a ideia de que a partir dessa comunhão de desígnios, necessário se fez em constituir um poder, que será objeto de estudo quando adentrarmos em poder constituinte, ainda, nesse tópico, capaz de regular essas interações sociais que estavam brotando ao longo dos anos.

Sendo certo que por se tratar de um fato relevantemente social, na visão da sociologia jurídica surge, o direito como conhecemos atualmente, que vai regulamentar essa sociedade, devendo-se consignar que ao passo que a sociedade evolui ou vai evoluir o direito a acompanhará.

Subsequentemente a esses entendimentos consigna-se o surgimento da filosofia do contratualismo, tendo por pioneiro, no período moderno, Thomas Hobbes seguido por John Locke e Jean Jacques Rousseau, que será uma das ferramentas para se estabelecer o controle social.

Em sua obra, Hobbes (2008, p. 106) afirma que o Direito Natural dos homens os coloca em uma hierarquização com o seu próprio livre arbítrio, há de se falar que por mais que não estivesse positivado sob a síntese do pensamento daqueles que viveram sob aquela época, é certo que se trata da gênese do Direito Positivado.

Ainda, balizado nas duas leis da natureza, Hobbes determina outras duas características inerentes ao contratualismo, que são: de que aqueles que o aderirem devem renunciar a algum direito e que com o contrato social o homem deve buscar pacificar suas relações.

Kelsen (1998, p. 264-267), também segue essa ideia de que o Estado é a evolução da sociedade, quando concebe o Estado como uma unidade sociológica, onde para ele deve se estabelecer uma interação entre a pluralidade de indivíduos de tal modo que independentemente do direito cria-se uma unidade.

O contrato social em Rousseau pode ser visto de acordo com Vilalba (2013, p. 70) da seguinte forma: “O contrato social é simultaneamente a instância de preservação dos interesses e da propriedade.”. E continua ao afirmar que o objetivo do contrato social em Rousseau é tornar o homem dependente do Estado, tendo, portanto, um viés protecionista.

Ressalta-se que os opositores ao contratualismo afirmam ser uma ideia filosófica, portanto, não passível de ser dotada de veracidade. Contudo, essa tese, ao nosso olhar não merece mais prosperar tendo em vistas que é sobre o poder constituinte que a teoria contratualista encontra a sua validade, assim, segundo Bonavides (2002, p. 120-121) a teorização do poder constituinte ocorreu a partir do século XVIII, porém esse seu entendimento é voltado para o sentido de Constituição estatal, porquanto, nesse tópico, se aborda um conceito amplo de que o poder constituinte está intrínseco no nosso cotidiano. É através dele que temos quem subordina e quem é subordinado. É a exteriorização da vontade dos relacionados, e assim o é quando voltamos nossos olhares à Constituição, dessa forma podemos dizer que o poder constituinte é inerente a toda sociedade e ratifica a teoria contratualista.

Não obstante a criação de um instrumento jurídico para constituir o Estado, que mais adiante na História se denominou Constituição, com o decorrer do tempo foi observado que esse poder não deveria ser arbitrário, absoluto e fulminado pelo livre arbítrio do seu detentor;

surgindo assim o constitucionalismo, que desde a sua origem vem exercendo limites aos Poderes constituídos do Estado e, via de consequência, aos titulares desses poderes constitucionais e seus subordinados. Nesse sentido é o que Tavares (2003, p. 03-15) traz em sua obra que o constitucionalismo existiu desde o povo hebreu, onde impunha leis dogmáticas como forma de limitação ao Governo, porém sem alterar a sua essência como um todo, apenas laicizando-o em relação ao visto com os hebreus, o constitucionalismo ganhou notoriedade com as revoluções da Idade Média e acrescenta a isto a separação de poderes como limitação ao Governo, e na Idade Moderna ganhou contornos de um Estado mais definido, através das Constituições escritas.

Acerca de tudo o que já foi exposto, podemos observar que decorrente do contratualismo social acima estudado, antes mesmo de qualquer teorização deste, surge o poder constituinte estudado em parágrafos anteriores, elemento-chave para a ocorrência daquele, e via de consequência de qualquer tipo de relação ou interação.

Considerados os passos preliminares da origem do Estado e de uma Constituição, passaremos a analisar alguns tópicos a estes relacionados para melhor compreensão da proposta aqui trabalhada.

### **1.1 O Direito Constitucional Brasileiro.**

A primeira Constituição brasileira foi a do império em 1824<sup>4</sup>, sendo outorgada em 25 de março, porém anterior a ela vigoravam as ordenações do Reino de Portugal.

Entretanto, tanto Portugal quanto o Brasil demoraram em elaborar suas Constituições, tendo em vista que no ano de 1215 a Inglaterra já começou um movimento de criação constitucional através da Magna Carta, que segundo Tavares (2003, p. 4-5) no decorrer dos anos se fez substituir pela Petition of Rights e pela Bill of Rights, anos de 1628 e 1689 respectivamente, e subsequentemente os Estados Unidos da América e a França instituíram as suas Constituições.

Após, promulgou-se a carta de 1891<sup>5</sup>, em 24 de fevereiro, após as referidas Constituições, no nosso Estado foram promulgadas quatro Constituições, dentre estas, a de 1988, e outorgadas foram duas Constituições<sup>6</sup>, em relação a essas formas de Constituição podemos dizer que é a variação conforme a aplicação do ideário do chefe de governo. Pelo que se consegue clarificar, em decorrência da alternância de ideais, durante essa transição de

---

<sup>4</sup> [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm)<acesso em: 15.05.2019>

<sup>5</sup> [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm)<acesso em: 15.05.2019>

<sup>6</sup> <http://www4.planalto.gov.br/legislacao/portal-legis/legislacao-historica/constituicoes-antiores-1><acessoem:21/08/2019>

governo, pode-se afirmar que são momentos que se revelam de certo modo, frágil e instável ao nosso Estado, bem como a qualquer outro, devido a quebra de paradigmas dentro do ordenamento jurídico.

Tendo em mente que o Contrato Social espelha o gênero, do qual, a Constituição é espécie, convém-nos agora abordar as funções intrínsecas da Constituição que são, de certo modo, secundárias, em relação àquela insculpida no conceito de Contrato Social já estudado no tópico 1, tornando-se assim, o que preferimos chamar de funções precipuamente constitucionais. Dentre todas as funções atribuídas à Constituição merece destaque a função de limitar o poder estatal, podendo ser levada em conta como a principal, essa função se estabelece por intermédio de uma gama de princípios insculpidos no corpo constitucional, nesse sentido Sarlet (2017) afirma que, dentre esses princípios, cumpre salientarmos o da separação de poderes.

Ainda no seu entendimento, a partir do momento em que o Estado garante aos seus governados os direitos fundamentais, surge uma segunda via de limitação do poder estatal. No tocante a essa segunda forma executória do controle do poder estatal, podemos dizer que a garantia de direitos fundamentais constitui uma abstenção do Estado frente uma realidade, como é o caso do direito fundamental à inviolabilidade, ou, de forma contrária, podemos dizer que a garantia dos direitos fundamentais se dá por intermédio de intervenção estatal, como no caso do direito fundamental à vida.

Piovesan (2018), afirma que o diploma constitucional vigente absorveu os direitos humanos devido a (re) democratização da Nação à época de sua Constituinte. Ainda em suas palavras: “Introduz também indiscutível avanço na consolidação legislativa das garantias e direitos fundamentais e na proteção de setores vulneráveis da sociedade brasileira.”, portanto, o arcabouço constitucional atual é protecionista em favor do povo.

A Constituição Federal de 1988, como se observa, traz em seu bojo o ímpeto de valorização do cidadão, logo em seu primeiro artigo estabelece como seu fundamento, a dignidade da pessoa humana no terceiro inciso, o que se estudará mais adiante. Considerada como direito fundamental e, por conseguinte a base de qualquer norma, a dignidade da pessoa humana deve ser a pedra angular de qualquer ação do Estado.

## **1.2 A Doutrina de Otto Bachof.**

Nos tópicos anteriores, vimos que a Constituição serve de base para todo o ordenamento jurídico, posto isto, e sob a premissa de que a Constituição tem, também, a função de integrar a sociedade, Bachof (2007, p. 11-13) nos afirma ser possível a

inconstitucionalidade das normas constitucionais, assim como ocorre com os institutos infraconstitucionais emanados por todos os entes políticos em relação a Constituição.

Posto isto, ao analisarmos o disposto no artigo 156, inciso I e o disposto no artigo 5º, *caput*, e inciso XX concomitantemente com o artigo 6º da Constituição de 1988, argui-se neste trabalho a hipótese do conflito entre estes artigos com aquele artigo, no que se circunscreve a propriedade voltada à moradia de pessoas de baixa renda, conceito que será justificado em tópicos futuros, o que de acordo com Bachof (2007, p. 14) a inconstitucionalidade de uma norma constitucional pode ocorrer por ela ferir um direito supralegal, ainda na visão do doutrinador, direito supralegal é assim delimitado: “(direito pré-estadual, supra estadual, supra positivo, direito natural)”, a definição de direito supralegal será objeto de estudo em outra possibilidade postulada por Bachof que será estudada mais adiante.

Com isto Bachof (2007, p. 54-64) traça as hipóteses de conflitos de normas constitucionais, e por primeiro, circunscrito ao âmbito nacional, o doutrinador passa a dissertar acerca da possibilidade de conflitos de normas constitucionais de graus hierárquicos diferentes. Para ele ponderar-se-á as normas sem qualquer interferência do direito supralegal, objeto de delimitação acima, sendo garantida a possibilidade da norma de grau inferior tutelar direitos que se fundam na supralegalidade, sem prejuízo do estudo. Dessa forma nesse debate Bachof concluiu que só se procede a arguição da inconstitucionalidade da norma constitucional, quando houver arbítrio do legislador na imposição do direito em testilha.

Adiante, Bachof inicia uma análise da hipótese de inconstitucionalidade por infração ao direito supralegal positivado na Constituição, o que para ele é procedente a afirmação de que há uma inconstitucionalidade da norma constitucional que atingir esse direito supralegal inserido no texto constitucional, devido a sua característica de direito natural, o qual precede qualquer direito positivado, como já fora dito acima, podendo ser extraído do trecho: “O direito constitucional supralegal positivado precede, em virtude do seu caráter incondicional, o direito constitucional que é *apenas* direito positivo,...”, assim, esse direito pertence ao homem e não ao Estado, é oriundo da época de formação da sociedade, e por essas razões precede o direito positivado.

Assim, guardadas as ressalvas ao direito de moradia, o que se aborda nessa temática é o direito de propriedade, direito supralegal positivado na Constituição de 1988 e em outros diplomas jurídicos de alcance internacional, que serve de fato gerador do IPTU, o que de acordo com os estudos de Bachof é de se concluir pela inconstitucionalidade do imposto por afronta ao direito supralegal.

O direito de propriedade segundo Bobbio (2004, p. 125) trata-se de um direito natural do homem, por essa razão encontra-se inscrito no artigo 2º da Declaração de Direitos do Homem e Cidadão de 1789<sup>7</sup>, pelo que se verifica abaixo:

O ponto de partida comum é a afirmação de que o homem tem direitos naturais que, enquanto naturais, são anteriores à instituição do poder civil e, por conseguinte, devem ser reconhecidos, respeitados e protegidos por este poder. (BOBBIO, 2004, p. 125).

Portanto, pelo advento histórico no qual o diploma supracitado foi criado, na Revolução Francesa, que foi o rompimento com o Absolutismo, os direitos nele insertos são considerados de primeira dimensão. Não obstante, em seu artigo 17, dá proteção e impõe uma condição ao exercício do direito de propriedade, o que se reflete no nosso diploma constitucional.

Belmont (2013, p. 9-11) traz a nós a possibilidade de falhas do poder constituinte originário na elaboração do texto constitucional, maculando assim a Constituição, o que acarreta na possibilidade de um direito supralegal limitar o poder constituinte originário, assim podemos afirmar que a tese defendida por Bachof não só exerce um poder correccional de forma repressiva como o exerce de forma preventiva.

Aquém disso, ainda nesse âmbito de supralegalidade temos o direito a propriedade previsto na Declaração Universal dos Direitos Humanos da Organização das Nações Unidas<sup>8</sup>, em seu artigo XVII, e na Convenção Americana sobre Direitos Humanos, popularmente conhecida como Pacto de San José da Costa Rica, da Organização dos Estados Americanos<sup>9</sup>, em seu artigo 21, a qual foi promulgada em âmbito nacional em 06 de novembro de 1992 pelo Decreto n° 678<sup>10</sup>.

Acerca da relação dos tratados de direitos humanos com o ordenamento jurídico pátrio, o Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n° 466.343-1<sup>11</sup> se posicionou no sentido de que em se contrapondo um ao outro, deve a norma pátria respeitar ao tratado dado o seu status supralegal, estando ele abaixo da Constituição Federal e acima das leis infraconstitucionais, dessa forma a decisão se coaduna com o que dispõe o §2º do artigo 5º da Constituição Federal, que em sua redação dispõe que deverá ser observados, pelos direitos e garantias da Constituição, o disposto em tratado internacional que o Brasil faça parte, assim

<sup>7</sup> <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html><acessoem: 14/10/2019>

<sup>8</sup> <https://nacoesunidas.org/wp-content/uploads/2018/10/DUDH.pdf><acessoem: 26/08/2019>

<sup>9</sup> [http://www.oas.org/dil/esp/tratados\\_B32\\_Convencion\\_Americana\\_sobre\\_Derechos\\_Humanos.pdf](http://www.oas.org/dil/esp/tratados_B32_Convencion_Americana_sobre_Derechos_Humanos.pdf)<acessoem: 26/08/2019>

<sup>10</sup> [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D0678.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D0678.htm)<acessoem: 30/08/2019>

<sup>11</sup> <http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/re466343.pdf><acessoem: 11/09/2019>

nosso ordenamento jurídico tende nesse primeiro momento em corroborar com as teorias de Otto Bachof.

### **1.3 As Teorias Monista e Dualista como Fundamento Para a Teoria de Otto Bachof.**

Assente as teses defendida por Bachof e pelo posicionamento exarado pelo STF citado no tópico acima, no entrechoque do direito nacional e do direito internacional durante o cotidiano das relações jurídicas, ressalta-se agora o debate doutrinário acerca de duas teorias que são formuladas dentro da doutrina de direito internacional e, de certo modo, adotadas pelos órgãos judicante e legiferante nacionais, qual seja a teoria monista e a teoria dualista.

Nos ensinamentos de Cretella Neto (2019, p. 109-120), pode-se aferir que o objeto de tutela das teorias expostas é o conflito entre os direitos internacional e nacional, assim como ocorre dentro do ordenamento jurídico pátrio entre os conflitos das normas.

Para os teóricos do monismo jurídico, o direito em abstrato é um único organismo, sendo certo que, tanto o direito nacional quanto o direito internacional se aglutinam nesse organismo, tornando-se, portanto, um único corpo. Ainda nesse sentido, Luís Roberto Barroso nos ensina que:

No Brasil não existe disposição constitucional a respeito do tema, o que tem suscitado críticas diversas. Não obstante, no que diz respeito ao conflito entre tratado internacional e norma interna infraconstitucional, a doutrina de direito internacional, como assinalamos pouco atrás, é amplamente majoritária no sentido do monismo jurídico, com primazia para o direito internacional. Por tal postulado, o tratado prevalece sobre o direito interno, de forma a alterar a lei anterior, mas não pode ser alterado por lei superveniente. Esse entendimento é positivado no art. 98 do Código Tributário Nacional. (BARROSO, 2009)

Como se pode observar, e segundo Cretella Neto (2019, p. 111-112), a doutrina do monismo jurídico tem mais de uma classificação, sendo certo que a teoria com primazia pelo direito internacional é entendida como aquela que valora mais o direito internacional em detrimento do direito nacional; em contrapartida à ela temos a teoria que preza pelo direito nacional sendo entendida como aquela onde há prevalência do direito nacional em detrimento do internacional, tendo em vistas que na primeira classificação, o direito nacional aceita o direito internacional mais facilmente bastando a mera ratificação do documento internacional para que ele integre o ordenamento jurídico pátrio, o que não ocorre na segunda classificação, o dualismo jurídico, onde deve ser submetido a uma apreciação pelo Poder Legislativo. A exemplo disso, é o que dispõe o §3º do artigo 5º da CFRB/88, o qual submete ao Congresso Nacional os tratados e convenções de direitos humanos para serem votados em dois turnos devendo ser aprovados por 3/5 para se equivalerem às Emendas Constitucionais. Portanto, no

entendimento daqueles devotos da teoria monista os dois direitos compulsoriamente têm um ponto de intersecção, o que não se observa no dualismo jurídico.

No tópico 1.2, à luz dos ensinamentos do professor Otto Bachof, a questão de o direito supralegal ser capaz de tornar uma norma constitucional em uma norma inconstitucional e, que dentro do conceito de direito supralegal, pode-se abarcar as normas emanadas do direito internacional. Nesse sentido, vale trazer o lecionado por José Cretella Neto:

*A terceira espécie é a do tratado internacional que versa sobre Direitos Humanos, mas que não foi aprovado pela regra do §3º do art. 5º da Constituição, para que pudesse ser considerado como de mesmo nível que uma Emenda Constitucional, ficando com status de “norma supralegal”. (CRETELLA NETO, 2019, p. 119)*

Assim, os diplomas jurídicos vistos no referido tópico, pela inteligência do acima transcrito ganham força dentro do nosso ordenamento para modificar o que já foi positivado pelo poder constituinte, o que condiz com a tese de Bachof.

Já para os teóricos do dualismo jurídico, os direitos nacional e internacional, são fontes independentes, não ocorrendo ponto de convergência entre eles. Vale ressaltar que, quando o direito nacional recepciona o direito internacional, este vem para trazer novos parâmetros para àquele.

Diversos são os casos em que se observa a teoria monista no nosso ordenamento jurídico, todavia, ressalta-se que não é possível afirmar que seja a posição adotada pelo judiciário, que, em sua função precípua, deve aplicar o direito ao caso concreto, assim trabalhando com um objeto mutável, que é a relação social, ocasionando por vezes a aplicação da teoria dualista. De igual modo, podemos afirmar quanto ao legislativo, na defesa dos interesses do Estado e da sociedade.

Destacados no tópico 1.2, os institutos de direito internacional exarados pela ONU e pela OEA, merecem aqui neste tópico uma melhor atenção. No tocante ao direito de propriedade advindo pela Declaração dos Direitos Humanos, esta, aprovada pela Resolução nº 217-A (III)<sup>12</sup> na Assembleia Geral das Nações Unidas em 10/12/1948, além de sua força normativa advir do seu tipo de instrumento jurídico, também tem força pelo fato de que a República Federativa do Brasil é signatária originária da ONU desde 26/06/1945 quando da assinatura da Carta das Nações Unidas, que posteriormente foi promulgada em 22/10/1945 pelo Decreto nº 19.841<sup>13</sup> por assim dizer, deve o Estado-signatário observar as disposições da organização internacional da qual faz parte, não cabendo reservas ulteriores à assinatura da Carta.

<sup>12</sup> <https://nacoesunidas.org/direitoshumanos/declaracao/<acessoem: 11/09/2019>>

<sup>13</sup> [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1930-1949/D19841.htm<acessoem: 11/09/2019>](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1930-1949/D19841.htm<acessoem: 11/09/2019>)

Já em relação ao direito de propriedade trazido pela Convenção Americana dos Direitos Humanos, segue o mesmo entendimento, o Estado brasileiro deve observá-lo por ter exarado a sua ratificação no ato constitutivo da Organização Internacional, além de ter sido promulgado como vimos no tópico 1.2, nesse sentido, assim é o entendimento de José Cretella Neto:

O Estado encontra-se em posição dúplice em razão da organização internacional de cujo tratado constitutivo faz parte: por um lado, é *exterior* à organização, na medida em que não se confunde com ela nem se imiscui em seus assuntos internos ou externos; por outro lado, *vis-à-vis* a organização, embora reafirme sua soberania, deve, ao mesmo tempo, respeitar as obrigações impostas aos membros, mas também pode exercer os direitos conferidos pela carta. (CRETELA NETO, 2019, p. 429).

Posto esse entendimento acerca dos tratados internacionais, e destacando que tratado é o gênero, o qual possui suas espécies, e trazendo o ensinamento supracitado de Luís Roberto Barroso acerca do artigo 98 do CTN, com vistas as jurisprudências do Supremo Tribunal Federal, verifica-se que no Recurso Extraordinário nº 229.096-0<sup>14</sup>, a corte assim se manifestou sobre a prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação tributária, debruçando-se sobre o conflito entre o artigo 151, inciso III onde se tem clara a vedação da União instituir isenções sobre impostos de competência de outro ente político e o acordo do GATT (Acordo Geral de Tarifas de Comércio), onde há isenção sobre produtos quando da importação entre os países signatários do acordo, o que aos olhos da corte em nada há de se questionar a aplicação do Acordo.

Além desta jurisprudência do ano de 2007, a corte já havia se pronunciado no ano de 1983 sobre esse assunto no Recurso Extraordinário nº 100.105-4<sup>15</sup>, porém nesse julgamento o Sr. Relator Ministro Moreira Alves firmou entendimento de que ocorre a aplicação do artigo 98 do CTN quando se tratar de tratado com viés contratual.

Em outra via, o Superior Tribunal de Justiça se posiciona da seguinte maneira em relação ao referido artigo no Recurso Especial nº 1.161.467<sup>16</sup>, onde dentro de um conflito que se assenta no artigo 98 do CTN, havendo legislação tributária nacional e tratado internacional em conflito, a lide deve ser resolvida pelo princípio da especialidade (*lex specialis derogat generalis*), por assim dizer o tratado é especial em relação a norma interna devendo prevalecer o tratado no conflito. Conclui-se, portanto, com isto que as Cortes têm tendência da aplicação

<sup>14</sup> <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=520131><acessoem: 26/08/2019>

<sup>15</sup> <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=192510><acessoem: 26/08/2019>

<sup>16</sup> [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200901980512&dt\\_publicacao=01/06/2012](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200901980512&dt_publicacao=01/06/2012)<acessoem: 11/09/2019>

do direito internacional em seus julgamentos, nos inclinando ao entendimento do monismo jurídico.

No caso do pedido de extradição de Cesare Batisti em 2011<sup>17</sup> de Relatoria do Sr. Ministro Gilmar Mendes, afirma que o STF se manifesta favorável a adoção da teoria monista, no tocante aos tratados de direitos humanos, por mais que o ordenamento jurídico se incline para a teoria dualista.

## **2 DIREITO DE PROPRIEDADE, DIREITO DE MORADIA, DIREITOS FUNDAMENTAIS E DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA.**

De acordo com Barroso (2018) o princípio da dignidade humana é a base fundamental dos direitos fundamentais, assim como, num paradigma análogo, seria a Constituição para com o ordenamento jurídico, portanto, o referido princípio é considerado como um fundamento de validade, por isso de extreme importância a sua relevância para o estudo das espécies de direitos fundamentais aqui estudadas que integram e fazem parte do tema abordado por este trabalho.

Antes mesmo de adentrar na questão da dignidade da pessoa humana, que como dito acima, é um princípio fundamental do Estado brasileiro, trazemos as ideias de Silva (2012, p. 91-96) que, os princípios fundamentais definem, resumidamente, o espírito do Estado criado pela Constituição, e ainda para o referido autor a dignidade da pessoa humana tem caráter de princípio ligado ao regime político.

De acordo com Barroso (apud in PIRES, 2017 p. 20) subdivide a origem do princípio em quatro espécies de origem, sendo: teológico, filosófico, jurídico e político. No que tange a origem teleológica, seu conceito se sedimenta na concepção de que o homem foi feito a imagem de Deus, assim todos os homens devem se respeitar como se a Deus respeitassem, em contraposição à origem teleológica, insurge a origem filosófica do princípio, que se resume na passagem para a laicização do conceito formado sobre as bases teológicas onde, dotado de razão, condição essa que o fez sobressair sobre os demais seres vivos, levou o foco do princípio a sua finalidade, qual seja, o próprio homem. Já em relação a origem jurídica, trata-se de mera posituação desse princípio em decorrência dos teatros de barbárie cometidos a nível mundial, o que deu origem, também, ao conceito político como sendo meta dos Estados. Diante disso, entende-se que o referido instituto visa proteger o ser humano de qualquer ato

---

<sup>17</sup> <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630001><acessoem: 04/10/2019>

lesivo perpetrado tanto pelo Estado quanto pelos cidadãos das variadas nacionalidades existentes, com isso, se fazendo presente sobre todos os outros direitos.

Portanto, podemos afirmar com base no escrito acima, que princípio da dignidade humana não é recente, tem uma evolução desde a origem humana, portanto, não adveio com os movimentos sociais de transição histórica, porém de se considerar a força que obteve com estes, principalmente no pós-segunda guerra mundial.

Para Coutinho; Correia Neto; Valle (2017, p. 211-221) devido as últimas mudanças dentro da História o ser humano assumiu o epicentro das relações jurídicas, assim, dentro da perspectiva tributária o princípio da dignidade humana é garantido pelos limites no poder de tributar, ou seja, nos princípios tributários constantes nos artigos 150 a 152 da Constituição.

Não restam dúvidas que o direito de moradia é um direito social de cunho fundamental, que por sua vez é tutelado pelo direito de propriedade trazido no bojo do artigo 5º “caput”, e mais detalhadamente no inciso XXII com a condicionante do inciso XXIII, qual seja, que a propriedade deve exercer uma função social, e que ambos visam a persecução do princípio da dignidade da pessoa humana.

Assim, por decorrência lógica é necessário a distinção desses dois direitos. A propriedade consubstancia-se em garantir ao nacional ou ao estrangeiro residente o direito de adquirir bens móveis ou imóveis durante a sua vida, podendo dessa forma adquirir uma propriedade residencial para a sua moradia.

Como pontuado acima, sobre a propriedade é exigido o exercício da sua função social, incorrendo em sanções aquele que o descumprir. Pelo que se extrai do §2º do artigo 182 da Constituição, observa-se que, o exercício dessa função social deve ser percebido por aqueles que compõem o contexto social ao qual a propriedade, especificamente a imóvel para o referido artigo, está inserida, sendo certo, que não ocorrendo o desejado pelo legislador a propriedade virá a sofrer restrições.

Segundo Monteiro (2015), consoante à teoria da lei, o direito de propriedade se situa topograficamente na Constituição dentre as cláusulas pétreas para, assim como qualquer outra, ser protegido do arbítrio do legislador, entretanto, o próprio legislador constituinte fez remessa do tema ao legislador infraconstitucional ao vincular a competência para definir o que se abrange no conceito de propriedade.

O direito de propriedade, como norma constitucional de eficácia contida, necessita de lei para que surta seus efeitos, razão pela qual, vem regrado dentre os direitos reais no Código Civil, no artigo 1.225, inciso I. Para entender este direito, necessário é, estabelecer alguns

parâmetros. Considera-se proprietário, à luz do nosso direito, aquele que preencher o imperativo do artigo 1.228 do Código Civil.

Há de que se observar também que a propriedade, mais especificamente a da propriedade imóvel, é delimitada pelo plano diretor de cada município. Sendo estes delimitados pela Lei n° 10.257 de 10 de julho de 2001<sup>18</sup>, popularmente conhecida como Estatuto da Cidade. No município sede deste trabalho, Marília, o plano diretor se estabeleceu através da Lei Complementar n° 480 de 2006<sup>19</sup>, que definiu normas de parcelamento do solo municipal condicionada ao seu interesse, instituiu políticas urbanas e definiu o que pode ser edificado, o que se correlacionará com o imposto aqui estudado em capítulo específico.

Como já pontuado em parágrafo anterior, o legislador constituinte impôs ao direito de propriedade a condição de que o proprietário deve exercer a função social do bem. Destrinchando esse direito, há que se falar do conflito existente entre o bem particular e o bem público, ou, a prevalência do interesse público sobre o interesse particular. Nos saberes de Souza (2010, p. 113-115) a diferença entre o bem particular e o bem geral, que se entende como bem público, se consubstancia nos reflexos advindos desses bens, onde o bem particular tem condão de separar a sociedade e via de consequência criar conflitos, já o bem geral traz para a sociedade um caráter de unicidade.

Para o bem particular, com a finalidade de se evitar os possíveis conflitos se fez necessário exigir a funcionalidade social. Ainda nos socorrendo a Souza (2010, p. 116-117) para determinar a função social exigida à propriedade, temos a ideia de que, aquela se baliza pelo princípio da solidariedade, onde ele se aplica ao bem geral, o que por analogia podemos empregar ao bem particular, pois um decorre do outro. Em relação ao referido princípio nos torna claro que, por seu intermédio, devemos nos amparar, olhando ao outro como a nós mesmos.

O direito de moradia que se vê elencado dentro do rol de direitos sociais tem ínsito em si um caráter prestacional, sendo positivado na Constituição de 1988 no seu artigo 6º, tornando-se essencial para a consecução do princípio fundamental da dignidade da pessoa humana figurando no mesmo diploma pelo inciso III do artigo 1º. Nesse sentido, Leão Junior (2014, p. 24): “Para nosso entender, a moradia deve proporcionar ao ser vivente condições mínimas à existência digna.”.

---

<sup>18</sup> [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/leis\\_2001/110257.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110257.htm)<acessoem: 20/08/2019>

<sup>19</sup> <http://www.marilia.sp.gov.br/prefeitura/wp-content/uploads/2014/11/LC-480.completo.pdf><acessoem: 21/08/2019>

O direito de moradia consubstancia-se, ainda de acordo com Leão Junior (2014, p. 22), na necessidade do ser humano se fixar num determinado local, seja por razões religiosas, sociais, de sobrevivência ou íntimas.

Porém necessário é delimitarmos o alcance desse direito de propriedade e de moradia, para os fins deste trabalho. De acordo com a Associação Brasileira de Empresas e Pesquisa (ABEP), em seu estudo de estratificação social para o ano de 2019<sup>20</sup>, a população do Estado de São Paulo se dividiu em classes assim definidas de acordo com a renda média domiciliar: A com R\$ 25.554,33; B1 com R\$ 11.279,14; B2 com R\$ 5.641,64; C1 com R\$ 3.085,48; C2 com R\$ 1.748,59; D e E com R\$ 719,81. Onde 5,3% da sociedade paulista pertence à classe A e os outros 94,7% pertencem às demais classes. Por sua vez, o IBGE divulgou recentemente um estudo acerca da composição dos gastos da população brasileira<sup>21</sup>, que conforme o apurado, o gasto do brasileiro com habitação na região sudeste corresponde a 39% dos seus rendimentos, dessa forma, com os dados acima disponibilizados entendemos ser de bom grado restringir o alcance dessa arguição de inconstitucionalidade, sendo delimitada às pessoas de baixa renda, que concluímos ser abrangidas nesse conceito as classe entre B2 e C2, das quais se obtém uma média de renda média domiciliar de R\$ 3.491,90.

### 3 DIREITO TRIBUTÁRIO

O tributo, objeto de estudo do direito tributário, é classificado em espécies dentro do ordenamento tributário brasileiro, a saber, em: impostos, taxas e contribuições de melhoria<sup>22</sup>, conforme o artigo 5º do Código Tributário Nacional, doutrinariamente essa classificação é nomeada de tripartite.

Já em sede doutrinária, segundo Carneiro (2018), essa classificação se hipertrofia passando pela denominação de quadripartite que abrange: impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios, posteriormente, atinge a denominação de pentapartite, sendo certo que nesse caso, além das espécies estipuladas em Lei ocorre uma divisão das contribuições em: social e de melhoria, e o referido autor já nos afirma a existência de uma sexta espécie, qual seja, a contribuição de iluminação pública. Todavia, conforme Paulsen (2017) afirma, a classificação do tributo em cinco espécies já é de previsão constitucional. Observa-se que o

---

<sup>20</sup> [file:///D:/Users/37647462890/Nova%20pasta/Downloads/01\\_cceb\\_2019.pdf](file:///D:/Users/37647462890/Nova%20pasta/Downloads/01_cceb_2019.pdf)<acessoem: 30/09/2019>

<sup>21</sup> <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/25598-pof-2017-2018-familias-com-ate-r-1-9-mil-destinam-61-2-de-seus-gastos-a-alimentacao-e-habitacao><acessoem: 04/10/2019>

<sup>22</sup> [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)<acessoem:10/07/2019>.

que diverge no tocante a classificação das espécies do tributo é a competência do ente a qual irá legislar e a sua finalidade para o Estado.

Porém, necessário voltar-se a origem do tributo para uma melhor conceituação. Segundo Pausch (apud in ZILVETI, 2017), o tributo carrega resquícios históricos datados da época antes de Cristo, na Mesopotâmia, e se desenvolveu no transcurso histórico da geopolítica, ainda em conformidade com o referido autor, o tributo em sua gênese tinha incidência de caráter corpóreo, ocorrendo sobre a liberdade num primeiro momento, passando pela prestação de serviços, pela guerra e sobre as edificações, vindo posteriormente atingir toda a sua completude que conhecemos atualmente. Superada essa época, referido autor, afirma que no Egito o tributo também incidiu de forma corpórea sobre a liberdade, evoluindo, segundo Troncoso y Troncoso (apud in ZILVETI, 2017) para a atividade mercante, assim, nos autorizando a afirmar que seria o princípio do ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), sendo então, em todas as ocorrências elencadas destinadas para o governante da época. De se notar também a evolução que se sucedeu após esse período, sendo abarcados na arrecadação tributária outras interações sociais passíveis de tributação, e que ainda evoluem, por exemplo, dentro do espectro digital.

Nesse sentido, Paulsen (2017) corrobora com essa informação ao afirmar que: “Não raramente, a cobrança de tributos envolveu violência, constrangimentos, restrições a direitos.”, o que na atualidade não se deve compatibilizar devido ao movimento de humanização do direito através de princípios, como por exemplo: o da dignidade da pessoa humana, estudado no tópico 2.

Para que haja o dever de se cobrar um tributo deve-se, por primeiro, estar previsto em lei, que se denomina hipótese de incidência tributária, onde, o contribuinte ao praticá-la por um ato ou ocorrer um fato que se enquadre nela, dá a origem ao fato gerador, que constituirá a obrigação tributária que posteriormente se efetiva pelo lançamento do crédito tributário, onde se constituirá o crédito tributário, e somente assim o Estado poderá cobrar do contribuinte. Vale ressaltar, com o até aqui escrito sobre o tributo em concomitância com o estudado no tópico 1, que o Estado somente cobra o tributo para se manter quanto Estado e para a consecução de suas políticas públicas voltada ao seu povo. Todavia, o próprio Estado se submete a limitações no seu poder de tributar, como veremos em tópicos subsequentes.

O fato gerador que dá origem ao surgimento da cobrança do imposto predial territorial urbano aqui estudado é a propriedade predial localizado em área urbana ou urbanizável.

Carvalho (2019, p. 271-316) traz a lúmen a regra-matriz de incidência tributária, na qual nos ensina que o tributo possui seus aspectos inerentes sendo estes: material, espacial e

temporal. Deve-se entender que um tributo incide sobre uma conduta do sujeito passivo de cada exação localizada em uma determinada localidade e dentro de um lapso de tempo.

Ainda nessa temática, há de se entender que resta necessário inserir o aspecto quantitativo, onde se encontrariam a base de cálculo, que se exprime no valor existente sobre o aspecto material, e a alíquota, que será aplicada sobre a base de cálculo.

Estabelecida a arquitetura do tributo, insta em dizermos que, não obstante a ela, o legislador estabeleceu, por intermédio dos princípios, limites a capacidade do Estado tributar seu povo.

Cumpre-nos ressaltar para fins desse trabalho que, dentro do arcabouço tributário, pelo fato do Estado se dividir em três entes políticos, a saber: União, estados e municípios, a cada um foi estabelecida uma competência, conforme se observa dos artigos 153 a 156 da Constituição, e para melhor adequação das receitas os legisladores federal e estadual repartiram o produto da arrecadação de alguns tributos, conforme se observa dos artigos 157 a 162 da Constituição de 1988<sup>23</sup> e nos artigos 167 e 168 da Constituição estadual<sup>24</sup>.

### 3.1 Princípio da Capacidade Contributiva

Assim como ocorre nos outros ramos do direito, na seara tributária, o constituinte impôs limitações à tributação, como pode-se observar no artigo 145, §1º, que subsidiariamente se vincula ao princípio da igualdade disposto no inciso II do artigo 150, ambos da Constituição Federal.

Dessa forma, quando um tributo é instituído e seus contribuintes delimitados, em síntese, cada um deverá o tributo ao ente tributante pela medida da extensão de sua obrigação tributária e podendo ocorrer, dentro desse contexto, distinções entre os que se encontrarem em situação de desigualdade.

Com já visto no tópico 3, o tributo tem em sua alma o aspecto material, o qual vai caracterizar a conduta do contribuinte para fins de exigência da exação, assim agrupando os referidos contribuintes e em cima desse critério se estabelecerá o quantum, ou seja, a base de cálculo e a alíquota, e é nesse ponto fulcral que o princípio reina.

Para melhor ilustrar a capacidade contributiva, usemos como exemplo o entendimento do STF no julgamento do RE 586.693<sup>25</sup>, o qual versava sobre a Lei nº 13.250/01 do município

<sup>23</sup> [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)<acessoem: 16/10/2019>

<sup>24</sup> <http://www.legislacao.sp.gov.br/legislacao/dg280202.nsf/a2dc3f553380ee0f83256cfb00501463/46e2576658b1c52903256d63004f305a?OpenDocument><acessoem: 16/10/2019>

<sup>25</sup> [http://www.sbdp.org.br/arquivos/material/984\\_inteiroteorRE586693.pdf](http://www.sbdp.org.br/arquivos/material/984_inteiroteorRE586693.pdf)<acessoem: 20.08.2019>

de São Paulo, que fixava uma diferenciação de alíquotas em relação ao valor dos imóveis, com supedâneo no § 1º, inciso II do artigo 156 da Constituição Federal com redação dada pela Emenda Constitucional nº 29 de 2000. Entendeu o Egrégio Tribunal que a situação trazida no recurso, a progressividade do IPTU, promovida pela diferenciação das alíquotas com base no valor venal e a sua destinação, não infringe sequer algum disposto constitucional, como se pode observar a seguir:

A lei municipal em discussão atende a esses ditames no que veio a introduzir a progressividade não apenas quanto à destinação – se residencial, ou não -, variando, sob tal ângulo, as alíquotas – de 1% a 1,5%-, mas também no tocante ao valor venal do imóvel, lançando mão dos critérios de desconto ou acréscimo, conforme o patamar existente. (MARCO AURÉLIO, 2011 p. 6-7).

Além disso, dentro do princípio da capacidade contributiva está insculpido um ideal de justiça fiscal, pelo que se pode extrair do livro de J. L. Saldanha Sanches:

Ora, a adoção do conceito de capacidade contributiva como princípio ordenador da repartição da carga fiscal – uma questão cada vez mais importante quando aumenta o peso da carga fiscal – teve uma consequência decisiva: a concretização dos conceitos gêmeos capacidade contributiva e justiça fiscal – no fundo, a sua geminação. (SALDANHA SANCHES, 2010, p. 30)

Conquanto o tributo seja a transferência de riqueza do particular para o ente público, sábio foi o legislador que instituiu o princípio, que assim evitou conflitos entre os contribuintes que em forma de igualdade pagariam tributos no mesmo valor, porém com divergência na fonte de incidência do tributo.

Este princípio se diferencia do princípio da isonomia na medida em que, ambos estão circunscritos na concentricidade das esferas dos aspectos material e quantitativo, porém para a isonomia o aspecto quantitativo se limita a base de cálculo e para a capacidade contributiva se limita a alíquota. Já o princípio da equidade nas palavras de Schoueri (2019):

Na ciência das finanças, a equidade é estudada como modo de se buscar um critério justo para a tributação. Desenvolveu-se, naquele campo, doutrina que mais tarde seria utilizada pelos juristas na causa da tributação. (SCHOUERI, 2019).

Dessa forma, nesses termos, podemos dizer que a diferença entre a capacidade contributiva e a equidade reside necessariamente no ato de tributar, onde a capacidade contributiva determina o modo e a equidade fica com a matéria a ser tributada e a quem será destinada essa tributação, como por exemplo: a tributação destinada as pessoas naturais e as pessoas jurídicas que se dissociam. Porém, estes dois princípios caminham concomitantemente.

### **3.2 Princípio do Não Confisco.**

Sob a égide do artigo 3º do Código Tributário Nacional o tributo é: a imposição ao Estado no momento da cobrança do tributo de se abster de qualquer caráter sancionatório, que extrapole o que lhe é devido ou ainda de que não se aproprie de um bem em detrimento da ausência de pecúnia.

O princípio está entalhado no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal e não traz alguma outra redação que o clarifique. Todavia o Supremo Tribunal Federal emanou súmulas que se correlacionam com esse princípio como a de nº 70<sup>26</sup>: “*É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para a cobrança de tributo*” e 323<sup>27</sup>: “*É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para o pagamento de tributos*”, onde se proíbe a interdição de estabelecimentos e a apreensão de mercadorias como formas coercitivas ao pagamento dos tributos, dado ser consideradas ações confiscatórias.

A título de exemplificação se observa que o referido princípio também é nítido no parágrafo primeiro do artigo 316 do Código Penal<sup>28</sup>, quando haverá crime de excesso de exação quando um funcionário do Poder Público: “ exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza”. Segundo Bitencourt (2019), trata-se de modalidade especial de concussão, topograficamente situada no Título dos Crimes Contra a Administração Pública, portanto, crime próprio devendo ser praticado por funcionário público, contra a Administração Pública, especificamente, dessa forma indo contra os princípios constitucionais da Administração Pública quando o agente pratica as condutas.

A conduta descrita no tipo penal por mais que se destine a regular a atividade funcional, traz no seu bojo dois tipos de condutas confiscatórias não permitidas pelo princípio em testilha que são: a cobrança além do que é devido seja por qualquer valor, e pela forma que se cobra, observados os momentos de incidência.

### **3.3 Imposto de Propriedade Predial Territorial Urbana**

A Constituição em seu artigo 156 atribuiu para os municípios competência para instituir três impostos: o IPTU, objeto deste estudo, o ITBI e o ISS ou ISSQN; ou seja, ao município compete: a instituição de impostos sobre a propriedade e sua transmissão, e sobre a prestação de serviços. Referida competência é conceituada pela doutrina como sendo privativa, em decorrência das competências que a antecederam não se incumbirem de criar

---

<sup>26</sup> <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2194&acessoem: 20/08/2019>

<sup>27</sup> <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2136&acessoem: 20/08/2019>

<sup>28</sup> [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm&acessoem: 21/08/2019](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm&acessoem: 21/08/2019)

esse imposto, dentre estas: a da União e dos Estados-membros, observa-se que em se tratando de competência tributária, esta foi atribuída em relação à pertinência inerente ao ente público em criar o tributo, ou seja, há uma relação entre o ente político e o tributo.

Em decorrência disso, faz-nos jus trazer a lúmen, a discussão acerca da previsão constitucional referente aos municípios. Temos inserido dentro do texto constitucional os artigos 29 e 30, que instituem, respectivamente, a fundação e organização do município e atribui a ele suas competências. Dentro desse rol de competências, temos que ao município é dado o direito de legislar em matéria tributária, bem como de arrecadar os tributos de sua capacidade.

Nesse sentido Carazza (2017, p. 192), nos ensina que em decorrência dessa disposição dos artigos 29 e 30 na Constituição Federal, temos o princípio da autonomia municipal, que de certo modo incide sobre o IPTU, e que é de suma importância para o entendimento deste. Para o supracitado autor o princípio se consubstancia em:

O Texto Magno, concedendo autonomia aos Municípios, mais do que exteriorizar um ideário ou uma expressão de anseios, levantou diques aos caprichos do legislador (federal ou estadual) ou do intérprete, que, diante de preceitos tão categóricos, válidos e subsistentes por si sós, não podem desrespeitá-la, desconhecer-la ou modificá-la. (CARRAZZA, 2017, p. 195).

Observa-se que dentro da pretensão de gerar o provento financeiro estatal, por intermédio da expropriação do valor de dinheiro do cidadão, assim como ocorre na esfera penal, o tributo exerce um controle social sobre aqueles que possuem a capacidade contributiva necessária para o pagamento dos tributos, tendo em vista que por intermédio da arrecadação o tributo clarifica ao ente público onde e como cada contribuinte deposita suas economias.

Posto isto, passaremos a destrinchar o referido tributo sedimentando-se nos saberes da regra matriz de incidência tributária. No caráter material, o IPTU, se exprime quando uma pessoa adquire nas palavras do artigo 32 CTN<sup>29</sup>: a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou ascensão física, devendo ser localizado na área urbana, todavia, para exaurir essa hipótese de incidência tributária, faz-se necessário que haja a disposição dessa propriedade urbana melhoramentos de desenvolvimento urbano e social, como podemos ver, dentre um deles está à necessidade de escola ou posto de saúde mantidos pelo Poder Público. Ressalta-se que não é necessária a cumulação de todos os requisitos presentes no § 1º do supracitado artigo, basta o mínimo de dois deles. Já o aspecto espacial se delimita ao perímetro urbano ou urbanizável, como exemplo de urbanizável: os imóveis que estão

---

<sup>29</sup> [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)<acessoem: 21/08/2019>

limítrofes ao perímetro urbano, não se exigindo a concomitância mínima dos requisitos do § 1º, quais sejam: meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; abastecimento de água; sistemas de esgoto sanitários; rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado, conforme a súmula 626<sup>30</sup> do STJ. No que toca o aspecto temporal, este, se delimita a partir do momento em que o contribuinte assume a propriedade, domínio útil ou posse do bem imóvel, assim já podendo o ente público exercer o seu direito de cobrança, a depender do momento em que ocorrer o fato dentro do ano fiscal.

O município de Marília, sede deste trabalho, em sua Lei Complementar de nº 158/97<sup>31</sup>, denominada Código Tributário do Município de Marília, determina a alíquota referente ao IPTU nos seus artigos 169 e 170, e assim a aplica: pelo valor venal do imóvel multiplicado pela alíquota menos o redutor, na sua Tabela I. A Lei Complementar nº 672/12<sup>32</sup> que institui a Planta Genérica de Valores alterou a LC 158/97, ou seja, alterando assim o CTN municipal, instituiu alterações nos valores venais dos imóveis, em seu artigo 157-A, além disso, instituiu os descontos no seu artigo 177-A, na razão de 5% para pagamento fracionado em 11 parcelas, 10% e 15% para pagamento até 15 de março e 15 de fevereiro, respectivamente, em cota única.

Ainda a LC 672/12 alterou os valores venais e suas alíquotas incidentes à razão de:

Valor Venal (R\$)	Alíquota	Redutor (R\$)
até 40.000,00	0,43%	0,00
de 40.000,01 até 80.000,00	0,79%	144,00
de 80.000,01 até 120.000,00	0,81%	160,00
de 120.000,01 até 240.000,00	0,83%	184,00
de 240.000,01 até 320.000,00	0,85%	232,00
de 320.000,01 até 640.000,00	0,87%	296,00
de 640.000,01 até 1.280.000,00	0,89%	424,00
de 1.280.000,01 até 2.560.000,00	0,91%	680,00
de 2.560.000,01 até 5.120.000,00	0,93%	1.192,00

Ademais, na Lei Complementar 480/06<sup>33</sup> determina a progressividade do valor da alíquota no seu artigo 87, onde a alíquota é majorada em 05 anos consecutivos não podendo exceder 2 vezes o valor do ano fiscal anterior respeitando a alíquota máxima de 15%.

<sup>30</sup> [https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2018\\_48\\_capSumulas626.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2018_48_capSumulas626.pdf)<acessoem: 21/08/2019>

<sup>31</sup> <http://www.marilia.sp.gov.br/prefeitura/wp-content/uploads/2012/07/CTM-Completo-3.pdf><acessoem: 21/08/2019>

<sup>32</sup> [http://www.marilia.sp.gov.br/prefeitura/wp-content/uploads/2013/03/Lei\\_Complementar\\_672-PGV\\_modifica\\_CTM\\_2013.pdf](http://www.marilia.sp.gov.br/prefeitura/wp-content/uploads/2013/03/Lei_Complementar_672-PGV_modifica_CTM_2013.pdf)<acessoem: 21/08/2019>

<sup>33</sup> <http://www.marilia.sp.gov.br/prefeitura/wp-content/uploads/2014/11/LC-480.completo.pdf><acessoem: 21/08/2019>

Com base nas informações acima e em observância as informações prestadas no Portal da Transparência do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, o município de Marília no ano fiscal de 2018<sup>34</sup> arrecadou o valor de R\$ 81.074.650,61 referente ao IPTU, dessa forma correspondendo a 9,72% da receita total anual. Já no ano fiscal de 2019<sup>35</sup>, segundo dados do IBGE<sup>36</sup> nos informando que o município conta com uma população de 238.882 pessoas, a receita parcial de IPTU foi de R\$ 59.901.381,48, correspondendo assim, a 10,97% da receita parcial. De se ressaltar que dentro desses valores arrecadados de IPTU estão contabilizados o valor principal e a incidência das multas e juros, e a dívida ativa e a incidência das multas e juros, em ambos exemplos.

Conforme consta do censo do IBGE<sup>37</sup> realizado em 2010 o número de domicílios urbanos era de 65.758 para uma população de 216.745 pessoas<sup>38</sup>, e dentro desse panorama a receita referente ao IPTU foi de R\$ 25.658.959,80, conforme o portal da transparência da prefeitura<sup>39</sup>. Ainda debruçando sobre esses indicativos do IBGE, em relação a diferença entre o ano do censo e o corrente ano, demonstra-se um possível aumento no número de domicílios urbanos.

O que mais importa desses valores dos anos fiscais de 2018 e 2019 são os relativos a dívida ativa e suas penalidades (multa e juros), que para o ano de 2019 o valor se encontra em R\$ 10.092.608,34, e para o ano de 2018 foi de R\$ 14.199.072,39. Assim podemos arguir que o contribuinte do referido imposto pode deixar de adimplir a obrigação por razões de: falta de renda, por razões de esquecimento, por dar preferência a outras obrigações ou por simplesmente não concordar com o imposto.

## CONCLUSÃO

O Estado ao ser constituído pela vontade do homem encontrou no tributo a forma ideal de se subsistir, assim o cobrando, do seu povo ou daquele povo que dominou. Conquanto precisou se subsistir, com o decorrer dos tempos esse mesmo Estado, por força de movimentos sociais, foi incumbido de garantir alguns direitos ao seu povo.

<sup>34</sup> <https://transparencia.tce.sp.gov.br/municipio/marilia/2018<acessoem: 03/09/2019>>

<sup>35</sup> <https://transparencia.tce.sp.gov.br/municipio/marilia/2019<acessoem: 03/09/2019>>

<sup>36</sup> <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/sp/marilia/panorama<acessoem: 04/09/2019>>

<sup>37</sup> <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/sp/marilia/pesquisa/23/47427?detalhes=true<acessoem: 04/09/2019>>

<sup>38</sup> <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/sp/marilia/panorama<acessoem: 04/09/2019>>

<sup>39</sup> [http://www.marilia.sp.gov.br/prefeitura/downloads/transparencia/balanco/2011\\_comparativo.pdf<acessoem: 04/09/2019>](http://www.marilia.sp.gov.br/prefeitura/downloads/transparencia/balanco/2011_comparativo.pdf<acessoem: 04/09/2019>)

<sup>40</sup> <http://www.marilia.sp.gov.br/prefeitura/portal-de-transparencia/balanco/<acessoem: 04/09/2019>>

Temos um Código Tributário constitucionalmente recepcionado, onde por expressa previsão legal admite a interferência do direito internacional, que se efetiva com a participação da União nessa seara, através dos tratados de direitos humanos aqui estudados.

Conseqüentemente estudamos as teorias que garantem a inconstitucionalidade de normas constitucionais, tema pertinente dentro deste trabalho e conclui-se que, de acordo com elas, temos sim a possibilidade de arguir a inconstitucionalidade da norma que institui o IPTU quando confrontado com o direito de propriedade destinado a moradia de baixa renda, tendo em vista a proteção em âmbito internacional do direito de propriedade e que se coaduna a isto o fato de ser um direito natural, dessa forma passível de ser aplicada a teoria de Bachof.

Dessa forma não há a possibilidade de se alegar prejuízos financeiros aos municípios contra essa possibilidade tendo em vistas os dados trazidos no bojo desse trabalho acerca da arrecadação do imposto e de toda a organização tributária quanto a repartição de receitas entre os entes políticos.

No mesmo sentido deste trabalho o Estado já se manifesta quando, no mesmo diploma constitucional, garante imunidade de impostos ao templo religioso, bem imóvel necessário para a consecução do direito de liberdade religiosa, a qual também compõe a dignidade humana, assim abrangido o imposto em estudo.

Assim, de se falar na inconstitucionalidade do tributo em apreço, entretanto, de forma mitigada, a fim de se evitar a injustiça e no intuito de se buscar a máxima equidade possível, tendo em vista que já se opera uma efetiva proteção através de isenções sobre determinados imóveis através da base de cálculo destes. Em razão também pelo fato de que vimos no decorrer deste trabalho que tributar a pequena moradia tem caráter confiscatório e em relação a grande moradia e ao terreno abandonado tem caráter de justiça no que se diz em relação ao parcelamento do solo e o bem-estar da sociedade, porquê dessa forma evita-se o acúmulo de grandes propriedades por parcela mínima da sociedade e que os terrenos abandonados criem infortúnios à população que o cerca. E desta maneira, conclui-se pela não exclusão do imposto do ordenamento jurídico, apenas que se restrinja o seu alcance. Com isto, afirma-se que não se trata de isenção, mas sim de imunidade garantida às pessoas abrangidas por este estudo, tendo em vista que a imunidade é uma vedação constitucional ao poder de tributar; superior, portanto, à isenção, essa de âmbito meramente infraconstitucional.

Dessa forma o dispêndio com o pagamento do imposto por aqueles que se enquadram no conceito de baixa renda aqui delimitado pode ser revertido para melhorar as suas condições de vida, assim usufruindo do direito a dignidade humana garantida constitucionalmente.

## REFERÊNCIAS

ARISTÓTELES. **A política**. São Paulo: Atena Editôra, 1960.

BACHOF, Otto. **Normas constitucionais inconstitucionais?**. Coimbra: Almedina, 2007.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 7ª.ed. São Paulo: Saraiva, 2009. Disponível em: <https://app.saraivadigital.com.br/leitor/ebook:600678<acessoem: 11/07/2019>>

BELMONT, Marcelo Novaes. **A possibilidade de normas constitucionais originárias serem consideradas inconstitucionais**. Rio de Janeiro, 2013. Disponível em: [http://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/trabalhos\\_conclusao/2semestre2013/trabalhos\\_22013/MarceloNovaesBelmont.pdf<acessoem: 20/03/2019>](http://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/trabalhos_conclusao/2semestre2013/trabalhos_22013/MarceloNovaesBelmont.pdf<acessoem: 20/03/2019>)

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**: parte especial 5: crimes contra a administração pública e crimes praticados por prefeitos. 13ª.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

Disponível em: <https://app.saraivadigital.com.br/leitor/ebook:645008<acessoem: 19/09/2019>>

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Nova ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. 7ª.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

Disponível em: <https://app.saraivadigital.com.br/leitor/ebook:627124<acessoem: 10/07/2019>>

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30ª.ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

COUTINHO, Nilton Carlos de Almeida; CORREIRA NETO, Celso de Barros; VALLE, Maurício Timm do. O direito tributário enquanto mecanismo da proteção da dignidade humana. In: Rafael de Lazari e Ricardo Bispo Razaboni Junior. **Dignidade da pessoa humana e suas vertentes**: Estudos em homenagem ao Prof. Oswaldo Giacoia Junior. Brasília: Editora Coutinho, 2017.

LEÃO JÚNIOR, Teófilo Marcelo de Arêa. **Acesso à moradia**: políticas públicas e sentença por etapas. Curitiba: Juruá, 2014.

MALUF, Sahid. **Teoria Geral do Estado**. 25. Ed. Atual. São Paulo: Saraiva, 1999.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito Civil**, Volume 3: direito das coisas. 44ª.ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

Disponível em: <https://app.saraivadigital.com.br/leitor/ebook:580491<acessoem: 10/08/2019>>

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8ª.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

Disponível em: <https://app.saraivadigital.com.br/leitor/ebook:616741<acessoem: 10/07/2019>>

PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional**. 18.ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

Disponível em: <https://app.saraivadigital.com.br/leitor/ebook:627303<acessoem: 10/07/2019>>

PIRES, Adão de Souza. Origem e evolução histórica da dignidade da pessoa humana. In: Rafael de Lazari e Ricardo Bispo Razaboni Junior. **Dignidade humana e suas vertentes: Estudos em homenagem ao Prof. Oswaldo Giacoia Junior**. Brasília: Editora Coutinho, 2017.

SALDANHA SANCHES, J.L. **Justiça Fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

SARLET, I. W; MARINONI, L. G; MITIDIERO, D. **Curso de direito constitucional**. 6ª.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

Disponível em: <https://app.saraivadigital.com.br/leitor/ebook:616701<acessoem: 25/07/2019>>

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8ª.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

Disponível em: <https://app.saraivadigital.com.br/leitor/ebook:625486<acessoem: 10/07/2019>>

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 35ª.ed. rev. São Paulo: Malheiros, 2012.

SOUZA, Carlos Aurélio Mota de. Fundamentos Humanistas do Bem Comum: Família, Sociedade e Estado. In: Carlos Aurélio Mota de Souza. **Princípios Humanistas Constitucionais**. 1ª. ed. São Paulo: Editora Letras Jurídicas, 2010.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 2ª.ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2003.

VILALBA, Hélio Garone. O contrato social de Jean-Jacques Rousseau: uma análise para além dos conceitos. In: Filogênese. **Revista Eletrônica de Pesquisa na Graduação em Filosofia**. v.6. Marília: 2013.

Disponível em:

[https://www.marilia.unesp.br/index.php?Meio=21sala.php&menu\\_esq1=4#!/revistas-eletronicas/filogenese-english/previously-issues/2013---volume-6-2/<acessoem: 30/09/2019>](https://www.marilia.unesp.br/index.php?Meio=21sala.php&menu_esq1=4#!/revistas-eletronicas/filogenese-english/previously-issues/2013---volume-6-2/<acessoem: 30/09/2019>)

ZILVETI, Fernando Aurelio. **A evolução histórica da teoria da tributação**: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário. São Paulo: Saraiva, 2017.

Disponível em: <https://app.saraivadigital.com.br/leitor/ebook:622649<acessoem: 10/07/2019>>